



**You have downloaded a document from
RE-BUŚ
repository of the University of Silesia in Katowice**

Title: Kontrola skarbową

Author: Jadwiga Glumińska-Pawlic

Citation style: Glumińska-Pawlic Jadwiga. (2016). Kontrola podatkowa. W: A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska (red.), "Administracyjne procedury kontrolne: wybrane zagadnienia" (S. 147-155). Katowice: Uniwersytet Śląski.



Uznanie autorstwa - Użycie niekomercyjne - Bez utworów zależnych Polska - Licencja ta zezwala na rozpowszechnianie, przedstawianie i wykonywanie utworu jedynie w celach niekomercyjnych oraz pod warunkiem zachowania go w oryginalnej postaci (nie tworzenia utworów zależnych).



UNIwersYTET ŚLĄSKI
W KATOWICACH



Biblioteka
Uniwersytetu Śląskiego



Ministerstwo Nauki
i Szkolnictwa Wyższego

Kontrola skarbowa

1. Organy kontroli skarbowej

Kontrola skarbowa przeprowadzana jest na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹². Organami kontroli skarbowej są:

1. Minister Finansów jako naczelny organ kontroli skarbowej,
2. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej,
3. dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej w liczbie 16.

Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej powołuje i odwołuje Prezes Rady Ministrów na wniosek Ministra Finansów, a dyrektorów urzędów kontroli skarbowej powołuje, spośród kandydatów wyłonionych w konkursie, oraz odwołuje Minister Finansów na wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Właściwość miejscowa Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej obejmuje całe terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a właściwość miejscową dyrektorów urzędów kontroli skarbowej ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby kontrolowanego.

Inspektorzy i pracownicy mają prawo do legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, zatrzymywania i przeszukiwania osób oraz przeszukiwania pomieszczeń, bagażu i ładunku w trybie i przypadkach określonych w przepisach Kodeksu postępowania karnego i Kodeksu karnego skarbowego, zatrzymywania pojazdów i innych środków przewozowych w celu przeprowadzenia kontroli przewożonych towarów lub dokumentów przewozowych dotyczących tych towarów, a także badania towarów i pobierania ich próbek, przeprowadzenia kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika pojazdu mechanicznego, przeprowadzania doprowadzenia lub konwoju, o których mowa w art. 4 ustawy z dnia 24 maja 2013 r. o środkach przymusu bezpośredniego i broni palnej¹³, oraz zwracania się o niezbędną pomoc do innych jednostek organizacyjnych, przedsiębiorców i organizacji społecznych, a także zwracania

¹² Tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 553 ze zm., dalej: u.o.k.s.

¹³ Dz.U. z 2013 r., poz. 628 ze zm.

się w nagłych wypadkach do każdej osoby o udzielenie doraźnej pomocy, w ramach obowiązujących przepisów prawa. Uprawnienia te przysługują inspektorom i pracownikom wyłącznie w związku z realizacją zadań ustawowych, w tym również w związku z wszczętym postępowaniem kontrolnym lub postępowaniem w sprawach o przestępstwa i wykroczenia oraz o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

2. Kryteria kontroli

Celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, a także badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych oraz zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228–231 Kodeksu karnego, tj. przestępstw przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych Ministrowi Finansów. Zakres kontroli skarbowej jest bardzo szeroki i obejmuje dziedziny niezwiązane z kontrolą finansową oraz wykraczające poza zakres działalności Ministra Finansów.

Podstawowe kryteria kontroli skarbowej określone zostały w art. 2 ust. 1 u.o.k.s. Można do nich zaliczyć¹⁴:

- rzetelność (pkt 1 i 10),
- celowość (pkt 4 i 8),
- zgodność z prawem (pkt 4 i 8).

3. Wszczęcie i prowadzenie postępowania kontrolnego

Postępowanie kontrolne prowadzone jest zgodnie z planami kontroli, które ustalają dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej stosownie do zadań określonych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Postępowanie może być również prowadzone poza planem kontroli, na podstawie uzyskanych informacji lub materiałów albo przeprowadzonych analiz. Wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie z urzędu w formie postanowienia. Do wszczęcia postępowania stosuje się odpowiednio art. 282b i art. 282c ustawy Ordynacja podatkowa¹⁵. Datą wszczęcia postępowania kontrolnego jest dzień doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego.

¹⁴ Szerzej: K. KANDUT, A. SĘDKOWSKA, red. nauk., *Ustawa o kontroli skarbowej*. Komentarz Lex. Warszawa 2014, s. 44–45.

¹⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.).

Organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić także kontrolę podatkową. Kontrola podatkowa jest prowadzona na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez organ kontroli skarbowej, a jej wszczęcie następuje poprzez doręczenie kontrolowanemu lub wyznaczonej osobie¹⁶ upoważnienia do jej przeprowadzenia. O zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej organ kontroli skarbowej nie zawiadamia kontrolowanego. Czynności kontrolne przeprowadza inspektor wraz z upoważnionymi pracownikami po okazaniu legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych.

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej jest wydawane przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej lub GIKS i określa:

1. wskazanie podstawy prawnej,
2. oznaczenie organu kontroli,
3. datę i miejsce wystawienia,
4. imię i nazwisko inspektora, imiona i nazwiska pracowników wykonujących czynności kontrolne, a także osób uprawnionych na podstawie ratyfikowanych przez RP umów międzynarodowych, w tym przedstawicieli instytucji UE oraz osób uprawnionych na podstawie porozumień, a w zakresie realizacji wspólnych programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu UE także przedstawicieli innych państw, jeżeli osoby te będą brać udział w czynnościach kontrolnych,
5. numer legitymacji służbowej inspektora i upoważnionych pracowników,
6. oznaczenie kontrolowanego,
7. wskazanie daty rozpoczęcia kontroli i przewidywanego terminu zakończenia kontroli,
8. zakres kontroli,
9. podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji,
10. pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego.

Kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych oraz doręczeniu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego. W takim przypadku upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej doręcza się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli. Kontrolowany jest obowiązany ustanowić pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.

¹⁶ Chodzi o osoby wskazane w art. 281a albo wymienione w art. 284 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.

Inspektor lub pracownik w związku z prowadzonym postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową może żądać od kontrahentów kontrolowanego, z wyjątkiem osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w okresie objętym postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową, przedstawienia dokumentów w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności (tzw. kontrola krzyżowa). Za kontrahentów kontrolowanego uważa się także wszystkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub usługi, będące zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub usługi. W takim przypadku żądanie może dotyczyć wyłącznie dokumentów związanych z tą dostawą towaru lub usługi. Jeżeli miejsce zamieszkania, siedziba lub miejsce wykonywania działalności kontrahenta kontrolowanego znajdują się poza obszarem działania organu kontroli skarbowej, czynności te na zlecenie organu może przeprowadzić także inspektor lub pracownik upoważniony przez organ kontroli skarbowej właściwy ze względu na miejsce zamieszkania, siedzibę lub miejsce wykonywania działalności kontrahenta. Po wszystkich tych czynnościach sporządza się protokół.

Inspektor lub pracownik w związku z prowadzonym u kontrolowanego postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową w zakresie kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z UE i międzynarodowych instytucji finansowych, a także kontroli wywiązywania się z warunków finansowania pomocy z tych środków jest uprawniony do żądania przedstawienia dokumentów i dokonywania oględzin we wszystkich miejscach realizacji projektu finansowanego ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową. Jeżeli miejsce realizacji projektu znajduje się poza obszarem działania organu kontroli skarbowej, czynności na zlecenie tego organu może przeprowadzić także inspektor lub pracownik upoważniony przez organ kontroli skarbowej właściwy ze względu na miejsce realizacji projektu.

Zgodnie z art. 14a u.o.k.s. na żądanie organu kontroli skarbowej podmiot uprawniony, na podstawie odrębnych przepisów, do odebrania oświadczenia o stanie majątkowym jest obowiązany przekazać temu organowi poświadczoną za zgodność z oryginałem kopię tego oświadczenia w terminie 14 dni od dnia otrzymania żądania. W postępowaniu w tym zakresie stosuje się odpowiednio art. 285a Ordynacji.

W zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, a użyte w ustawie określenia oznaczają:

- *organ kontroli skarbowej* — organ podatkowy,
- *inspektor kontroli skarbowej* albo *osoba dokonująca czynności kontrolnych* — kontrolujący,
- *postępowanie kontrolne* — postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale 4 Ordynacji,
- *kontrola podatkowa* — kontrolę, o której mowa w dziale 6 Ordynacji.

4. Zakończenie postępowania

Organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne:

1. decyzją w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa, gdy:
 - a) ustalenia dotyczą podatków, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych, podatku akcyzowego oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin,
 - b) ustalenia dotyczą opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych,
 - c) w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu;
2. wynikiem kontroli, gdy:
 - a) ustalenia dotyczą nieprawidłowości w zakresie kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z UE i międzynarodowych instytucji finansowych oraz kontroli wywiązywania się z warunków finansowania pomocy z tych środków, a także gdy kontrola skarbową dotyczy badania rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego,
 - b) ustalenia dotyczą nieprawidłowości w innym zakresie, a w szczególności w zakresie:
 - oświadczeń o stanie majątkowym albo wtedy, gdy nieprawidłowości nie stwierdzono,
 - kontrolowany złożył korygującą deklarację obejmującą w całości stwierdzone nieprawidłowości.

Organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne decyzją o odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa (art. 115 § 4 Ordynacji), jeżeli kontrolowana spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo koman-

dytowo-akcyjna została rozwiązana w trakcie postępowania kontrolnego. Jeżeli kontrolowany złoży korygującą deklarację w zakresie nieprawidłowości stwierdzonych w postępowaniu kontrolnym zakończonym wynikiem kontroli, organ kontroli skarbowej, który wydał wynik kontroli, podejmuje, w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie, zakończone postępowanie kontrolne. Czynności przeprowadzone w postępowaniu kontrolnym, które jest podejmowane, pozostają w mocy. Przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli organ kontroli skarbowej wyznacza kontrolowanemu 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 6 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego, nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego do dnia doręczenia decyzji. Przepisu tego nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się kontrolowany lub jego przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu.

Decyzję doręcza się w dniu zakończenia postępowania kontrolnego kontrolowanemu oraz organowi podatkowemu właściwemu dla kontrolowanego, reprezentującemu Skarb Państwa, który staje się wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji. Organ ten uprawniony jest do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. W przypadku decyzji w zakresie podatku akcyzowego lub podatku od wydobywania niektórych kopalin wierzycielem obowiązków wynikających z tej decyzji jest właściwy dyrektor izby celnej.

Wynik kontroli powinien zawierać:

1. oznaczenie organu kontroli skarbowej,
2. oznaczenie kontrolowanego,
3. datę wydania,
4. zakres postępowania kontrolnego,
5. powołanie podstawy prawnej,
6. końcowe ustalenia i wnioski,
7. termin usunięcia nieprawidłowości wskazanych przez organ kontroli skarbowej,
8. podpis organu kontroli skarbowej.

Wynik kontroli doręcza się kontrolowanemu oraz właściwemu organowi lub dysponentowi części budżetowej, któremu w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości doręcza się ponadto dokumentację z czynności kontrolnych. Jeżeli wynik kontroli zawiera ustalenia obejmujące zagadnienia należące do właściwości różnych organów, każdemu z tych organów doręcza się wyciąg z wyniku kontroli i dokumentację zawierającą ustalenia w sprawie, w której właściwy jest ten organ. Jeżeli w wyniku postępowania kon-

trolnego zostały stwierdzone nieprawidłowości, organ lub dysponent części budżetowej jest obowiązany w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia wyniku kontroli lub wyciągu z wyniku kontroli zawiadomić organ kontroli skarbowej, który wydał wynik kontroli, o sposobie wykorzystania zawartych w nim ustaleń lub o przyczynach ich niewykorzystania. Wynik kontroli w zakresie oświadczenia o stanie majątkowym doręcza się wnioskodawcy postępowania kontrolnego. Wynik kontroli i dokumentacja z czynności kontrolnych w zakresie środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z innych źródeł zagranicznych mogą być przekazane właściwej instytucji zarządzającej, organom UE, osobom uprawnionym na podstawie zawartych przez RP umów międzynarodowych lub przedstawicielom innych państw w zakresie realizacji wspólnych programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu UE. Kontrolowany jest obowiązany w ciągu 30 dni po upływie terminu do usunięcia nieprawidłowości wskazanych przez organ kontroli skarbowej poinformować ten organ o sposobie usunięcia wskazanych nieprawidłowości. Organ kontroli skarbowej może zwrócić się do kontrolowanego o dodatkowe wyjaśnienia w związku z przedłożoną informacją.

5. Środki zaskarżenia

Od decyzji wydanych przez organ kontroli skarbowej służy odwołanie do właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej — jeżeli decyzję wydał dyrektor urzędu kontroli skarbowej. Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej, odwołanie służy do dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej właściwego ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję. Od decyzji wydanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, a także od decyzji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz o wznowieniu postępowania, wydanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej albo przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, nie służy odwołanie. Strona może natomiast złożyć wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ, który wydał decyzję. Do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odwołań. Właściwy w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej jest:

1. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej albo dyrektor urzędu kontroli skarbowej, jeżeli decyzja została wydana przez ten organ,
2. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, jeżeli decyzja została wydana przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, z tym że w tym przypadku postępowanie może być wszczęte wyłącznie z urzędu.

Do uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej właściwy jest organ kontroli skarbowej, który ją wydał. Organem właściwym w sprawach o wznowienie postępowania jest dyrektor urzędu kontroli skarbowej, jeżeli wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji. Jeżeli przyczyną wznowienia postępowania jest działanie dyrektora urzędu kontroli skarbowej, o wznowieniu postępowania rozstrzyga Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, który równocześnie wyznacza dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do przeprowadzenia postępowania co do przesłanek wznowienia oraz co do rozstrzygnięcia istoty sprawy. W sprawach o wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej właściwy jest ten organ.

6. Podsumowanie

Zakres kontroli skarbowej przewidzianej w ustawie jest bardzo szeroki i może polegać m.in. na kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących nie tylko dochód budżetu państwa, ale również rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego, kontroli źródeł pochodzenia majątku, kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi, w tym z budżetu UE, zapobieganiu i wykrywaniu naruszeń krajowych przepisów celnych, kontroli oświadczeń o stanie majątkowym osób obowiązanych do ich składania, a także współdziałaniu ze Służbą Celną w zakresie zwalczania przestępstw skarbowych. Kontrola może obejmować również rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń przeciwko prawom własności intelektualnej. Wydaje się jednak, że zbyt szerokie ujęcie celu kontroli skarbowej sprawia, że cel ten stanowi jedynie „deklarację intencji”¹⁷.

Streszczenie

Kontrola skarbową jest specyficznym rodzajem kontroli finansowej przeprowadzanej przez wyspecjalizowane organy. Jej celem jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Kontrola może się zakończyć decyzją w rozumieniu Ordynacji podatkowej

¹⁷ Zob. E. Ruśkowski, red., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*. Warszawa 2006, s. 95.

lub wynikiem kontroli. Zakres kontroli skarbowej jest bardzo szeroki, co powoduje, że nie zawsze jej organy są w stanie zrealizować ciążące na nich zadania.